

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة ـ
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير





مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال



ينظم

الملتقى الوطني حول:

حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري

يومي 06-07 ماي 2012

عنوان المداخلة:

دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري

إعداد:

أ د. براق محمد
المدرسة العليا للتجارة. الجزائر
العنوان الإلكتروني: med.berrag.esc@hotmail.fr

أ. قمان عمر
المدرسة العليا للتجارة. الجزائر
العنوان الإلكتروني: gamane_amar@yahoo.fr

للاتصال بمخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال:
البريد الإلكتروني: laboratoire_lfbm@yahoo.fr
هاتف/ فاكس: 033742199

مدير المخبر: أ.د/ ساكر محمد العربي
رئيس الملتقى: د.غالم عبد الله
رئيس اللجنة العلمية : أ.د/ غوفي عبد الحميد

الملخص:

تهدف هذه الورقة إلى إيضاح أهمية مفهوم حوكمة الشركات والدور المنتظر منه في العمل على التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية (المراجعة الداخلية، الرقابة الداخلية، لجان المراجعة،..إلخ) والخارجية (المراجعة الخارجية،..الخ)، للحد من الفساد المالي والإداري المستشري في الشركات سواء في القطاع العام أو الخاص، وذلك من خلال تحديث هذه الآليات سواء الداخلية أو الخارجية بما يتوافق ومتطلبات مفهوم حوكمة الشركات. هذه الأخيرة – حوكمة الشركات – تدعو إلى إحداث تعاون بين هذه الآليات والتنسيق فيما بينها، من خلال تحديث العلاقة وتنظيم الأدوار وتوضيح نقاط التعاون حول مراقبة المعاملات المالية والإدارية، الأمر الذي يؤدي إلى إيضاح المعاملات بين جميع الأطراف ذات المصالح المشتركة في الشركات، وبالتالي الحد من الفساد المالي والإداري الذي يمكن أن يشوب هذه المعاملات التي تعيق هذه المصالح.
الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، الآليات الرقابية الداخلية والخارجية، الفساد المالي والإداري.

Abstract:

This paper aims to clarify the importance of the concept of corporate governance and the role expected of it to work on coordination between the regulatory mechanisms of the Interior (internal audit, internal control, audit committees,..Etc) and external (external audit,..Etc), to reduce the financial and administrative corruption rampant in companies, whether in public or private sector, and that through the modernization of these mechanisms, either internal or external, consistent with the requirements of the concept of corporate governance. The latter calls for the creation of cooperation between these mechanisms and coordination among them, through the modernization of the relationship and the organization of roles and to clarify the points of cooperation on the monitoring of financial transactions and administrative, which leads to a clarification of transactions between all parties with common interests in companies, and thus reduce the financial and administrative corruption, which can afflict these transactions that impede those interests.
Keywords: corporate governance, the regulatory mechanisms of internal and external, financial and administrative corruption.

مقدمة

لقد شهدت العقود الماضية عدة انهيارات لكبرى الشركات خاصة الأمريكية منها، وعلى رأسها شركة (Enron) للطاقة وشركة (WorldCom) للاتصالات، نتيجة تصرفات غير أخلاقية وشيوع الفساد المالي والإداري والمحاسبي، كل هذه الأسباب وغيرها دفعت الشركات الاقتصادية والهيئات الدولية مثل منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي إلى تبني مفاهيم جديدة، والتي من بينها هذا المفهوم المتمثل في حوكمة الشركات (Corporate Governance). ولهذا تحاول هذه الورقة الإجابة على الإشكالية الآتية والمتمثلة في:

هل هناك تكامل بين أهم الآليات الرقابية الخارجية والداخلية بما يتوافق ومتطلبات حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري؟

وللإجابة على هذه الإشكالية، تحاول هذه الورقة التعرض للنقاط الآتية:

1- الدوافع أو الأسباب المؤدية إلى نشوء مفهوم حوكمة الشركات؛
2- البحث حول العلاقة بين الفساد المالي والإداري وانهيار الشركات؛
3- التعريف بالآليات الرقابية الداخلية والخارجية في إطار مفهوم حوكمة الشركات؛
4- توضيح العلاقة بين الآليات الرقابية الخارجية والداخلية وأهمية التنسيق فيما بينها بما يتوافق ومتطلبات الحوكمة؛

5- دور الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري.

1- أسباب ودوافع نشوء مفهوم حوكمة الشركات

ترتبط اقتصاديات حوكمة الشركات بنظرية الوكالة، والتي تتأسس على الفصل بين الإدارة والمساهمين وبأكثر معيارية فصل الملكية عن الرقابة، ويعتبر أول من تكلم على انفصال الملكية عن الإدارة هو(Knight) 1921، إلا أنه من خلال العمل المكثف لـــ:(Aichian & Demest) 1972 بدأ النشر في الأبحاث الخاصة بنظرية الوكالة،[1] بالإضافة إلى كل من(Means & Berle)، اللذان ناقشا المدى الذي أدى إلى افتراق الملكية والتحكم في الشركة وذلك في الولايات المتحدة الأمريكية.[2] وتجلى هذا الارتباط بين مفهوم الحوكمة ومفهوم انفصال الملكية عن الإدارة من خلال أن كل طرف يسعى إلى تحقيق مصلحته ولو على حساب الآخرين، إضافة إلى أن كون هذا الارتباط وفق إطار الحوكمة يسعى إلى ضمان الانضباط السلوكي والتوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف، وكيفية الرقابة الفعالة وإدارة المخاطر.[3]

1-1 مفهوم حوكمة الشركات

يقصد بحوكمة الشركات مجموعة الآليات التنظيمية التي تعمل من أجل تحديد سلطة المسيرين والتأثير على قراراتهم الاعتباطية، وهذا بهدف الالتزام بتحقيق مصالح الأطراف المختلفة دون التفرد بالمصالح التي تخص المسيرين.[4] كما يمكن النظر إلى حوكمة الشركات بأنها «الطريقة التي تستخدم بها السلطة لإدارة أصول وموارد الشركة، بهدف تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة»،[5] ويقصد بها أيضا «النظام الذي يُوِّجه ويراقب الشركات».[6]

وفي السياق نفسه تُعتبر حوكمة الشركات على أنها «العلاقة بين الشركة والمساهمين التي تحدد وتراقب اتجاه الإستراتيجية وأداء الشركة»،[7] أي عبارة عن مجموعة من الإرشادات تبين كيفية العمل في الشركة وخارجها مع الأطراف ذات المصلحة، وأيضا تبيين كيفية الرقابة لأجل تجسيد هذا النظام. كما أن هناك تعريفا قياسيا من طرف بعض الباحثين في مجال الاقتصاد والقانون، حيث يرون أن مصطلح حوكمة الشركات يشير إلى « الدفاع عن مصالح حملة الأسهم »،[8] كما يراها البعض الآخر منهم -الاقتصاديين- بأنها عبارة عن «مجموعة من الآليات التي تساعد على تهيئة الوضعية الحقيقية لتشغيل الشركات لأهدافها التي أقرّتها مسبقا». [9] وعليه يمكن القول بأن حوكمة الشركات عبارة عن نظام متكامل يشمل الإجراءات والآليات الخاصة بالتسيير والرقابة، والتي تعمل على تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات الصلة بالشركة.

2-1 أهمية حوكمة الشركات

يتضح من خلال المفاهيم السابقة أن حوكمة الشركات مهتمة « بالطرق التي من خلالها يمكن إعادة مصالح الأطراف إلى الصف، بأن تضمن المنفعة للمستثمرين».[10] والمقصود هنا هو البحث عن أفضل الاستراتيجيات من طرف الإدارة كما ذكر سابقا، والتي تعود بالفائدة على المساهمين. و يمكن أن نعدد أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:[11]

- تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة.
- مساعدة الشركات على جذب الاستثمارات وزيادة قدرتها التنافسية.
- ضمان وفاء الشركة بالتزاماتها، وضمان تحقيق أهدافها بشكل قانوني واقتصادي.
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده والقضاء عليه نهائيا.

- ضمان تحقيق النزاهة والحياد والاستقامة لكافة العاملين في الشركة.
- توفير معلومات عادلة وشفافة لكافة الأطراف ذات العلاقات المرتبطة بالشركة.

1-3 أهداف حوكمة الشركات

يمكن أن نلخص أهداف حوكمة الشركات من خلال العناصر الآتية:[12]

- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها.
- فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية بها.
- ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية.
- تعميق وتعزيز ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتعارف عليها.
- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال.
- التنبؤ بالمخاطر المتوقعة وإدارتها.
- تعظيم الأرباح وتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.

1-4 مبادئ حوكمة الشركات

تعرّف مبادئ حوكمة الشركات على أنها « مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة الأطراف المتعاملة مع الشركة، وتظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة والتي تحكم أي قرار أتخذ قد يؤثر على مصلحة الشركة والمساهمين».[13] ومن بين مبادئ حوكمة الشركات ما يلي:[14]

1-4-1 المسؤولية والتكامل بين المديرين والمسيرين

تحمل المسؤولية للمديرين والمسيرين صبغة قضائية وسلوكية، حيث يكون المسيرون مسئولين وفق نوعية القرارات المتخذة ومدى فعاليتها، أي العمل على تحقيقها في حدود الإمكانيات المتاحة، أما فيما يخص المديرين فمسؤوليتهم تتمثل في تحقيق الأهداف المنتظرة من طرف المساهمين، ذلك لأن مصالحهم مرتبطة بالأداء الاقتصادي للشركة.

1-4-2 استقلالية مجلس الإدارة

يجب على مجلس الإدارة أن يبني استقلاليته بدون إلغاء مسؤوليته الجماعية، وذلك لأن الهدف من هذا المجلس ضمان تأثير المسيرين على التوجيهات وقيادة الشركة.

1-4-3 الشفافية والإفصاح

ويقصد هنا بالشفافية بين المديرين ومجلس الإدارة، ومجلس الإدارة مع المساهمين، وهذا المبدأ يرتكز على الرقابة في الشركات وتنظيم العلاقات بين أصحاب المصالح، وهنا نوضح أن الشفافية والإفصاح لا تنتهي عند تقديم المعلومات وإنما تتعداها.

1-4-4 احترام حقوق المساهمين

يتمثل ذلك من خلال تسهيل للمساهمين ممارسة حقوقهم بما فيها حق التصويت، وعلى مجلس الإدارة القيام بدوره في تسهيل هذا التصويت باعتباره يمد ثقة كبيرة في السوق، إضافة إلى الحق في الإعلام بشؤون الشركة، وإيضاح لهم الدور الذي يمكن أن يلعبوه في القرارات.

1-4-5 النظرة الإستراتيجية طويلة الأمد من أجل تثمين استثمارات المساهمين

حيث يرى Alain Joly رئيس مجلس الرقابة لـ(Air Liquide) وWarren Buffett المدير المالي للمؤسسة القابضة (Berkshire Hathaway) بأن القيمة الاقتصادية للمؤسسة عبارة عن قيم أرباح الأسهم خلال سنوات عديدة، ويحثون المأطرين في مجال حوكمة الشركات من المسيرين، أن تكون لهم نظرة إستراتيجية طويلة المدى لنمو الشركة.

1-5 أنشطة حوكمة الشركات

يمكن إبراز أهم أنشطة حوكمة الشركات والتي لها أهمية بالغة في تحسين بيئة الشركة والتطبيق الفعال لمفهوم الحوكمة فيما يلي:[15]

1-5-1 إدارة ومراقبة المخاطر

تعرف إدارة المخاطر على أنها عملية ديناميكية يتم فيها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة للتعرف على المخاطر المؤثرة على أهداف الشركة والتعامل معها، وتتطلب قواعد الحوكمة الرشيدة من مجلس الإدارة وضع نظام لإدارة المخاطر وإعلام المساهمين بهذا النظام.

1-5-2 تأكيد نظام الرقابة الداخلية

حيث تتضمن حوكمة الشركات الإجراءات التي يقوم بها أصحاب المصالح بالتنظيم، وذلك بفرض الرقابة على المخاطر وضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية اللازمة للتغلب على هذه المخاطر.

2- الفساد المالي والإداري وعلاقته بانهيار الشركات

أصبح الفساد المالي والإداري من أبرز سمات حياة الشركات في الوقت الحديث، وتعد ظاهرة الفساد المالي والإداري ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر و لم تسلم منه أي دولة في العالم حتى الدول المتقدمة منها، ويتضح ذلك من خلال الشركات العديدة خاصة منها العالمية التي مسها الفساد المالي والإداري.

2-1 مفهوم الفساد

يعرف الفساد بأنه «إساءة استعمال القوة العمومية أو المنصب أو السلطة للمنفعة الخاصة، سواء عن طريق الرشوة أو الابتزاز أو استغلال النفوذ أو المحسوبية أو الغش أو تقديم إكراميات للتعجيل بالخدمات أو عن طريق الاختلاس ».[16] ويمكن إسقاط هذا التعريف على الفساد المالي والإداري بدون التمييز بين القطاع العام أو الخاص، حيث إن القطاع الخاص يتورط في معظم حالات الفساد الحكومي.

2-1-1 أسباب ظهور الفساد المالي والإداري

يمكن ذكر أهم الأسباب التي تؤدي إلى تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري في الشركات في الأبعاد الثلاثة الآتية:[17]

2-1-1-1 البعد السياسي

ترتبط أسباب الفساد الإداري والمالي بالإرادة السياسية الضعيفة التي تتعايش مع الفساد، ولا تمتلك المبادرات لمكافحته ، فإنها حتى وإن أعلنت عن إصلاحات، وبدون الإرادة السياسية فان مواجهة الفساد ستقتصر على الشكل ليس إلا، الأمر الذي يعطل الآليات الرقابية ومنها يخبو وازع المساءلة والمحاسبة، بفعل شدة الفساد الذي يتجاوز في أبعاده قدرتها.

2-1-1-2 البعد الاقتصادي

يتمثل في البطالة وتدني الرواتب والأجور وتباين الدخول بشكل كبير وانخفاض مستوى المعيشة بشكل عام، فضلا عن غياب الفعالية الاقتصادية في الدولة وكثرة الصفقات التجارية المشبوهة أو الناتجة عن عمليات السمسرة التي يحتل الفساد المالي فيها حيزا واسعا.

3-1-1-2 البعد الاجتماعي

يتجلى عندما يصبح لكل شيء ثمن يقاس بالدنانير، وعندما يصبح للقيام بواجب وظيفي معين ثمن، و لإجراء معاملة مع إدارات الدولة ثمن، حيث يكون الفساد قد أضحى في الحياة العامة من صلب ثقافة المجتمع وبذلك يكون المجتمع في هذا الحال قد ابتلي بما يسمى ثقافة الفساد.

2-1-2 الآثار الاقتصادية للفساد المالي والإداري

يمكن ذكر أهم الآثار الاقتصادية الناجمة من تفشي الفساد المالي والإداري في النقاط الآتية:[18]

- يساهم في تدني كفاءة الاستثمار العام وإضعاف مستوى الجودة في البنية التحتية العامة، وذلك بسبب الرشاوى التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار وتسيء توجيهها أو تزيد من تكلفتها.
- للفساد اثر مباشر في حجم ونوعية موارد الاستثمار الأجنبي لما تنطوي عليه هذه الاستثمارات من إمكانات نقل المهارات والتكنولوجيا، فقد أثبتت الدراسات إن الفساد يضعف هذه التدفقات الاستثمارية وقد يعطلها، وبالتالي يسهم في تدني حجم الضرائب ومن ثم تراجع مؤشرات التنمية البشرية.
- يرتبط الفساد بتردي حالة توزيع الدخل والثروة من خلال استغلال أصحاب النفوذ لمواقعهم المميزة في المجتمع، مما يتيح لهم الاستئثار بالجانب الأكبر من المنافع الاقتصادية التي يقدمها النظام، بالإضافة إلى قدرتهم على مراكمة الأصول بشكل مستمر مما يؤدي إلى توسيع الفجوة بين هذه النخبة وبقية أفراد المجتمع.

2-2 الفساد المالي وعلاقته بانهيار الشركات

يعتبر انهيار الشركات لا سيما كبرى الشركات العالمية له ارتباط مباشر بظاهرة الفساد المالي والإداري، وقد تجلى هذا الفساد من خلال التلاعب بالقواعد الخارجية والمحاسبية مثل شركة WorldCom ، إضافة إلى عدم قانونية المعاملات الإدارية بين الشركات في حد ذاتها والتي كانت السبب في انهيارها مع بعضها البعض مثل شركة Enron ومكتب المراجعة العالمي أندرسون Enderson.

1-2-2 انهيار شركة Enron

يعد انهيار شركة Enron سنة 2001 من بين أخر الشركات التي سقطت نتيجة العديد من العوامل، لعل أبرزها الفساد المالي والمحاسبي الذي طال هذه الشركة من خلال عدم تطبيق أو انعدام أخلاقيات مهنة المراجعة والأعمال، حيث تعتبر الأحداث التي جرت في هذه الشركة

نموذجا صارخا حول غياب الشفافية والإفصاح حول وضعيتها الخارجية.[19] وما يؤكد غياب الشفافية هو أنه في السنة التي انهارت فيه الشركة كانت في المرتبة السابعة على مستوى الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية من حيث الربحية حيث بلغت 60 مليار دولار أمريكي.[20]

وقد تجلى هذا الفساد من خلال إنشاء شركات مشتركة للتلاعب بقواعدها الخارجية والمحاسبية، حيث يرى بعض المتخصصين أن الهدف الرئيسي لشركة Enron من إنشاء الشركات المشتركة، كان التلاعب بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها.[21] إضافة إلى ذلك وجود علاقة مشبوهة بين شركة Enron ومكتب المراجعة العالمي Enderson، تتمثل في تقديم خدمات استشارية من طرف هذا الأخير إلى شركة Enron، من خلال استخدام موظفين لا علاقة لهم بمراجعة الحسابات مقابل حصولهم على مكافآت لإغماض أعينهم على المخالفات وعدم التمحيص الأمين والفعلي للمستندات.[22] حيث أبدى العديد من الخبراء استياءهم من قيام مؤسسة أندرسون لتقديم خدمات استشارية إلى جانب عملية مراجعة حسابات شركة (Enron) ، وهذا الفساد المالي والمحاسبي يمثل حسبهم تضارب في المصالح الذي يحاربه مفهوم حوكمة الشركات.[23]

2-2-2 انهيار شركة WorldCom

بدأت شركة WorldCom نشاطها بولاية ميسيسيبي عام 1983، تحت مسمى شركة الخدمات المحدودة البعيدة، وفي عام 1989 اندمجت مع مؤسسة الشركات المتميزة وتحولت إلى شركة عامة وتم َقيدُهَا في البورصة سنة 1995، وعمدت هذه الأخيرة في الفترة الممتدة مابين سنة 1999 وسنة 2002 إلى استخدام حيل محاسبية بهدف إخفاء مركزها المالي، ويعود السبب في انهيارها إلى غياب الإفصاح والشفافية حول وضعيتها الحقيقية،[24] والتي تعتبر من بين أهم ركائز حوكمة الشركات.

3- الآليات الرقابية الداخلية والخارجية في إطار مفهوم حوكمة الشركات.

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات عدة آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف الشركة، ويمكن تقسيم هذه الآليات الرقابية إلى ما هو داخلي كالمراجعة الداخلية ولجان المراجعة ونظم الرقابة الداخلية، ومنها ما هو خارجي كالمراجعة الخارجية.

1-3 الآليات الرقابية الداخلية لمفهوم حوكمة الشركات

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة. ويمكن تصنيف أهم الآليات الرقابية الداخلية لمفهوم حوكمة الشركات فيما يلي:

1-1-3 لجنة المراجعة

أدى تزايد الانهيارات المالية في كبرى الشركات العالمية إلى البحث عن آليات جديدة للإشراف على الرقابة في الشركات، والعمل مع الآليات الخارجية قصد تحسين الرقابة والتأكد منها، وتعد لجنة المراجعة من بين الآليات التي تلعب دورا مهما في علاقتها مع المراجعة الخارجية.

1-1-1-3 نشأة وتطور لجنة المراجعة

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الانهيارات المالية الناجمة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة McKesson & Robbin، التي أدت إلى قيام كل من بورصة نيويورك NYSE ولجنة تداول الأوراق المالية SEC بالتوصية بتشكيل لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين.[25] وقد أخذ مفهوم لجنة المراجعة أهمية كبيرة خاصة بعد الانهيارات المالية في بداية القرن الحالي نتيجة توسع الفساد المالي

والإداري، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley في جويلية 2002، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجان مراجعة، وذلك نظرا للدور الهام الذي تلعبه في منع حدوث الانهيارات المالية في المستقبل.[26]

2-1-1-3 مفهوم لجنة المراجعة

تعرف لجنة المراجعة بأنها « لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، تشتمل مسؤوليتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية ومراجعة الإفصاح في التقارير ودعم استقلال المراجع الخارجي ومناقشته بنتائج المراجعة».[27]

وتظهر العلاقة بين المراجعة الخارجية ولجنة المراجعة من خلال مسؤولية هذه الأخيرة تجاه المراجعة الخارجية، إذ من بين مسؤولياتها في الإشراف على المراجعة الخارجية شيئين أساسين هما:[28]

- يجب أن تقرر ما إذا كان المراجعون الخارجيون عندهم القابلية والالتزام في تحديد الخطر الخاص بإعداد التقارير المالية.
- قدرة لجنة لمراجعة في الاعتماد على المراجعين الخارجيين من خلال صدقها وصراحتها في تقدير العمليات التنظيمية والمهارات والمواقف المتعلقة بإعداد التقارير المالية.

كما أن هناك مسؤوليات أخرى تجاه المراجع الخارجي من طرف لجنة المراجعة لإتمام مهامه في أحسن الظروف، ومثال ذلك نجد أن هذه الهيئة يجب عليها تجاه المراجع الخارجي:[29]

- الاجتماع بانتظام مع المراجعين الخارجيين بدون حضور الإدارة، لمناقشة أي قضايا نزاع تنشأ مع الإدارة خلال سياق عملية المراجعة.
- المطالبة بمراقبة نزاهة البيانات الخارجية ومراجعة أحكام إعداد التقارير المالية.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- التمييز بسوء التصرفات الذي ينجم ما بعد إعداد البيانات الخارجية.

إضافة إلى مسؤولية أخرى على عاتق لجنة المراجعة تجاه المراجع الخارجي تتمثل في العمل على توفير استقلاليته، حيث حسب لجنة تداول الأوراق المالية (**SEC**) فان إحدى أهم وظائف لجنة المراجعة، تتمثل في حماية استقلالية المراجع الخارجي، وذلك لان استقلاليته ضرورية لنوعية التدقيق ولأنه يقلل احتمال تأثير العوامل الخارجية على أحكام المراجع الخارجي.[30]

كما أن العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية تكاملية، حيث يتضح ذلك من خلال الاستفادة التي تحصل عليها لجنة المراجعة من المراجع الخارجي، وذلك حينما تكون قادرة على استخدام المعلومات التي تم جمعها عن طريق المراجعين المستقلين في تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للمؤسسة، وأداء الإدارة، وفعالية المراجع الداخلي، وأثر كل ذلك على وجود إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.[31] إضافة إلى ذلك فان التكامل بينهما يعني وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، مما يعني الحد من دور المراجع الخارجي في تحديد مخاطر الرقابة، وكذلك متابعة أعماله واعتماد

خدمات المهنية الأخرى التي يقدمها للمؤسسة في ضوء المتطلبات المحدد له، وكذلك الحد من تأثير الإدارة في الضغط عليه وتدعيم استقلاليته وموضوعيته وكفاءته.[32]

3-1-2 الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الوسائل المساهمة في حوكمة الشركات، وازدادت أهميتها أكثر بعد الانهيارات المالية لكبريات الشركات في العالم، حيث ما فتئت التشريعات تركز عليها وتعطي لها أهمية بالغة لما لها من دور كبير في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، كما ركزت هذه التشريعات على الارتباط الذي ينبغي أن يكون بينها وبين المراجعة الخارجية، لما لهذه الأخيرة من دور في تفعيل الرقابة الداخلية بما يتناسب ومتطلبات حوكمة الشركات.

3-1-2-1 مفهوم الرقابة الداخلية

يعَرِّف مصف الخبراء المحاسبين الفرنسي - سنة 1977- الرقابة الداخلية على أنها « مجموعة إجراءات الحماية التي تساهم في التحكم في الشركة، من أجل هدف حماية الشركة وحماية الممتلكات ونوعية المعلومات من جهة، ومن جهة أخرى تطبيق تعليمات الإدارة والتشجيع على تحسين النتائج والتوضيح، من خلال تنظيم الطرق والإجراءات لكل نشاطات الشركة للحفاظ على بناء الشركة».[33] كما تعرفها هيئة المحاسبة الانجليزية - سنة 1978- بأنها « مجموعة من النظم الخارجية وغيرها الموضوعة من قبل الإدارة، من أجل توجيه كافة العمليات بالصفة المطلوبة والفعالة، واحترام السياسات الإدارية وحماية الأصول وضبط الدقة في البيانات المسجلة».[34] وتنشأ الرقابة الداخلية لأجل تقديم ضمان معقول فيما يخص التحقق من الأهداف في المجالات الآتية:[35]

- الفعالية ونجاعة العمليات.
- المصداقية للتقارير الخارجية.
- احترام القوانين والتنظيمات.

3-1-3 المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبيا بالمقارنة مع المراجعة الخارجية، وذلك لأن ظهورها كان بعد الأزمة الاقتصادية 1929، حيث في تلك الفترة كانت الشركات الأمريكية تستعمل خدمات مكاتب المراجعة الخارجية في التصديق على حسابات الميزانية والقوائم المالية، مما أدى بالشركات إلى البحث عن وسيلة لتخفيض المصاريف المنفقة على تلك المكاتب والذي من خلاله ساهم في المساعدة على تجسيدها.[36]

3-1-3-1 مفهوم المراجعة الداخلية

حسب تعريف المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين (The Institute Of Internal Auditors) فانه يعتبر المراجعة الداخلية «وظيفة يؤديها موظفون من داخل المشروع، تتناول فحص انتقادي للإجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ودقيقة وكافية».[37] كما تُعرَّف

المراجعة الداخلية بأنها « نشاط مستقل يهدف إلى تقديم للمؤسسة ضمان حول درجة التحكم في عملياتها، كما يحمل لها نصائح من أجل التحسين ويؤدي إلى إنشاء قيمة مضافة، ويساعدها على تحقيق مقاربة نظامية ومنهجية لمساراتها في إدارة المخاطر والمراقبة وحوكمة الشركة وتقديم اقتراحات من أجل تقوية فعاليتها».[38]

2-3-1-3 أهمية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من بين الآليات التي تعمل على تفعيل حوكمة الشركات، من خلال الإشراف عليها من طرف لجنة المراجعة بغية التأكد من تحقق استقلال المراجعين الداخليين ودراسة خطة عمل المراجعة الداخلية والتأكد من فاعليتها في إنجاز الأعمال الموكلة إليها، ودراسة ومناقشة تقارير المراجعة الداخلية ومعالجة الملاحظات التي قد ترد بتقريره.[39]

وكما أشير إليه سابقا، فإن المراجعة الداخلية آلية رقابية لحوكمة الشركات، فإن القوانين والتشريعات خاصة القانون الأمريكي (Sarbanes-Oxley) وقانون الحماية الخارجية الفرنسي (LSF)، يعتبران الرقابة الداخلية تحديا كبيرا بالنسبة لحوكمة الشركات ومسؤولية أكبر وإضافية على المسؤولين في الشركات، وفي هذا الإطار، ومن أجل تلبية الالتزامات القانونية فان المراجعة الداخلية تلعب دورا أساسيا ضمن مسار تحضير وإنتاج التقارير حول الرقابة الداخلية، من خلال دعم المراجعة الداخلية للرقابة الداخلية بواسطة الإجراءات التي تتناسب وتقييم فعاليتها وتشجيع تطويرها بشكل مستمر.[40]

2-3 الآليات الرقابية الخارجية لمفهوم حوكمة الشركات

تتمثل الآليات الرقابية الخارجية لمفهوم حوكمة الشركات في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، من خلال اللجوء إلى المكاتب والهيئات والمنظمات الخارجية المختصة في الرقابة والتي من بينها مكاتب المراجعة الخارجية، هذه الأخيرة التي تتطرق إليها هذه الورقة البحثية بالتفصيل، نظرا لأنها من بين أهم الآليات الرقابية لحوكمة الشركات، إضافة إلى ذلك وجود ارتباط بينها وبين الآليات الرقابية الداخلية.

1-2-3 مفهوم المراجعة الخارجية

تدل المراجعة الخارجية بصفة عامة على التحقيق في البيانات باعتبارها نتائج لمسار إنتاج المعلومات، حيث تعمل كرقابة على حسابات الشركة وطريقة تحضير هذه الحسابات.[41] كما يمكن تعريفها - المراجعة الخارجية – على أنها « الأداة الرئيسة المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة».[42] وعليه فان مراجعة الحسابات الخارجية ليست عملية فحص البيانات الخارجية فقط وإنما أيضا وضع اختبارات لمدى صحة السجلات المحاسبية في الشركة، حيث يقوم بها مدقق مستقل يعبر برأي موضوعي على مدى إنصاف تقديم (إفصاح) البيانات الخارجية.[43] كما يمكن اعتبار المراجعة الخارجية على أنها «فحص مستقل وقانوني للقوائم الخارجية للمؤسسة والتسجيلات والعمليات والنشاطات».[44] وبشيء من التفصيل والتحديد يمكن تعريفها بأنها «عملية تهدف إلى توفير التأكد من إمكانية الاعتماد على المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، والمعدة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو قواعد أخرى».[45]

2-2-3 مساهمة المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات

تساهم المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات من خلال دورها الذي تلعبه خاصة من النواحي الاقتصادية والاجتماعية ومن عدة نواحي أخرى، وفيما يلي أهم هذه النواحي:[46]

3-2-2-1 الناحية الاقتصادية

تؤدي المراجعة الخارجية إلى زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات، التي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة.

3-2-2-2 الناحية الاجتماعية

خدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين وكافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة وذلك لمعرفة مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح من خلال:

- التحقق من مدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة للشركة.
- مراعاة مصالح المساهمين ومصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة.

3-2-2-3 النواحي الأخرى

تشمل مساهمة المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات نواحي أخرى:

- محاولة حل مشكل عدم التماثل في المعلومات بين الملاك والإدارة.
- تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة.

4- العلاقة بين الآليات الرقابية الخارجية والداخلية وفق متطلبات حوكمة الشركات.

يعمل مفهوم حوكمة الشركات على تعزيز العلاقة بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية في الشركة، بغية تعزيز الرقابة على مختلف مصالح الأطراف ذات الصلة بالشركة، ويتجلى المفهوم الرقابي لحوكمة الشركات في وجود علاقة تكاملية وتعاونية بين مختلف هذه الآليات الرقابية، وفيما يلي التكامل والتعاون الحوكمي بين أهم الآليات الرقابية الداخلية والخارجية.

4-1 علاقة المراجعة الخارجية بلجنة المراجعة

أدى تزايد الانهيارات المالية في كبرى الشركات العالمية إلى البحث على آليات جديدة للإشراف على الرقابة في الشركات، والعمل مع الآليات الخارجية قصد تحسين الرقابة والتأكد منها، وتعد لجنة المراجعة من بين الآليات التي تلعب دورا مهما في علاقتها مع المراجعة الخارجية. وتظهر العلاقة بين المراجعة الخارجية ولجنة المراجعة من خلال مسؤولية هذه الأخيرة تجاه المراجعة الخارجية، إذ من بين مسؤولياتها في الإشراف على المراجعة الخارجية شيئين أساسين هما:[47]

- يجب أن تقرر ما إذا كان المراجعين الخارجيين عندهم القابلية والالتزام في تحديد الخطر الخاص بإعداد التقارير المالية.
- قدرة لجنة لمراجعة في الاعتماد على المراجعين الخارجيين من خلال صدقها وصراحتها في تقدير العمليات التنظيمية والمهارات والمواقف المتعلقة بإعداد التقارير المالية.

كما أن هناك مسؤوليات أخرى تجاه المراجع الخارجي من طرف لجنة المراجعة لإتمام مهامه في أحسن الظروف، ومثال ذلك إذ يجب على هذه الهيئة تجاه المراجع الخارجي ما يلي:[48]

- الاجتماع بانتظام مع المراجعين الخارجيين بدون حضور الإدارة، لمناقشة أي قضايا نزاع تنشأ مع الإدارة خلال سياق عملية المراجعة.
- المطالبة بمراقبة نزاهة البيانات الخارجية ومراجعة أحكام إعداد التقارير المالية.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- التمييز بسوء التصرفات الذي ينجم ما بعد إعداد البيانات الخارجية.

إضافة إلى مسؤولية أخرى على عاتق لجنة المراجعة تجاه المراجع الخارجي تتمثل في العمل على توفير استقلاليته، حيث حسب لجنة تداول الأوراق المالية (**SEC**) فان إحدى أهم وظائف لجنة المراجعة، تتمثل في حماية استقلالية المراجع الخارجي، وذلك لان استقلاليته ضرورية لنوعية التدقيق ولأنه يقلل احتمال تأثير العوامل الخارجية على أحكام المراجع الخارجي.[49]

كما أن العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية تكاملية، وذلك من خلال الاستفادة التي تحصل عليها لجنة المراجعة من المراجع الخارجي، وذلك حينما تكون قادرة على استخدام المعلومات التي تم جمعها عن طريق المراجعين المستقلين في تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للمؤسسة، وأداء الإدارة، وفعالية المراجع الداخلي، وأثر كل ذلك على وجود إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.[50] إضافة إلى ذلك، فان التكامل بينهما يعني وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، مما يعني الحد من دور المراجع الخارجي في تحديد مخاطر الرقابة، وكذلك متابعة أعماله واعتماد خدمات المهنية الأخرى التي يقدمها للمؤسسة في ضوء المتطلبات المحدد له، وكذلك الحد من تأثير الإدارة في الضغط عليه وتدعيم استقلاليته وموضوعيته وكفاءته.[51]

2-4 علاقة المراجعة الخارجية بالرقابة الداخلية

عند التطرق إلى الرقابة الداخلية في إطار مفهوم حوكمة الشركات، عادة ما تكون مرتبطة بالمراجعة الخارجية وذلك للتكامل الموجود بينهما، حيث نجد ذلك من خلال اهتمام التشريعات والقوانين خاصة منها القانون الأمريكي **Sarbanes-Oxley**. هذا الأخير حفز على الاهتمام بالرقابة الداخلية إضافة إلى المراجعة الخارجية، لما لهما من منافع على المدى الطويل، وحسب قانون **SOX** فان الأنظمة الرقابية ستخفض من خطر خسائر الاحتيال والسرقة، مما يؤدي إلى الاستفادة من إعداد التقارير المالية الموثوق بها والأكثر شفافية ومسؤولية.[52]

ووفق هذا القانون، فانه يتعين على المراجعين الخارجيين أن يصدقوا على تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقريرًا عن ذلك، وبالرغم من أن المعيار الخاص بمراجعة الرقابة الداخلية يصف عملية المراجعة على أنها عملية متكاملة لكل من القوائم المالية والرقابة الداخلية، إلا أنه حدد مجموعة من الخطوات التي تظهر ارتباط المراجعة الخارجية بالرقابة الداخلية، وهي:[53]

- تخطيط عملية المراجعة.
- تقويم عملية تقييم الإدارة للرقابة الداخلية.
- الحصول على فهم بالرقابة الداخلية.
- اختيار وتقويم فعالية التصميم.

- تكوين رأي عن فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي.
- إصدار تقرير عن الرقابة الداخلية.
- توصيل النتائج إلى لجنة المراجعة والإدارة.

وفي إطار القانون نفسه فإنه حسب القسم 404 من قانون (sox) الذي يبين كيفية تقييم الرقابة الداخلية من طرف المراجعين الخارجيين وإلزامهم بالمصادقة في تقريرهم حول تقييمهم للرقابة الداخلية المنجزة من طرف الإدارة، حيث يلزم القانون أن كل تقرير سنوي يجب أن يحتوي على تقرير خاص بالرقابة الداخلية والذي يضم:[54]

- تأكيد بأن الإدارة مسؤولة على وضع وتسيير هيكل الرقابة الداخلية بشكل ملائم لإجراءات الإفصاح.
- تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية والإجراءات الخاصة بالإفصاح.

كما تتضح العلاقة بين المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية من خلال المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع الخارجي فيما يخص الرقابة الداخلية، حيث تتضمن معايير المراجعة تحديد مسؤولية المراجع الخارجي فيما يخص الرقابة الداخلية، إذ تلزمه بالقيام بما يلي:[55]

- فهم وتقييم عمليات الإدارة الخاصة بتقييم فعالية الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية.
- تخطيط وأداء عملية مراجعة الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تقديم رأي في التقييم المكتوب للإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة، هذا الرأي يضيف مسؤولية جديدة للمراجع الخارجي (تقييمه لفعالية الرقابة الداخلية) في إعداد التقارير المالية.

وتتضح ضرورة تحديد العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية على أساس أن هذه الأخيرة تهتم بقياس مدى فاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها الرئيسية وأهدافها التشغيلية، خاصة منها المتعلقة بمجال حماية الأصول والموارد، ويهتم المراجع الخارجي بمدى تأكده من إمكانيات أساليب وأدوات الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية واكتشاف أمرها في الوقت المناسب.[56]

كما يتبين الترابط أيضا في العلاقة بين المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية من خلال الضمان الذي يمكن أن يقدمه المراجع الخارجي حول الرقابة الداخلية، حيث يرى بعض المختصين أن القيمة المضافة التي يقدمها المراجعين الخارجيين والتي يمكن أن يستفيد منها حملة الأسهم بشكل خاص بأن يضمن لهم بأن الرقابة الداخلية قوية وفعالة.[57]

وعليه يلاحظ مما سبق أن هناك اهتماما كبيرا حول نظم الرقابة الداخلية في إطار حوكمة الشركات، إذ أصبح من الضروري أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي تقريرا مدمجا مع التقرير المالي حول فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث لا تكون هناك قيمة إضافية لعمل المراجع الخارجي بدون تقييمه وتقويمه للرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى استنتاج أن المراجعة الخارجية مرتبطة بالرقابة الداخلية بشكل تكاملي، كما لها دور كبير في تفعيل هذه الأخيرة بما يحقق أهداف حوكمة الشركات.

3-4 علاقة المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية

تتحدد العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية من خلال وجود تعاون وثيق بينهما على أساس الدور الرئيسي للمراجع الداخلي الذي يتمثل في عنصرين أساسيين:[58]

- بحكم أن المراجع الداخلي موظف من بين موظفي إدارة الشركة، فانه يقع عليه العبء الأكبر في مراجعة جميع العمليات التي تتم خلال السنة مهما كانت طبيعتها.
- مساعدة المراجع الخارجي في تجهيز أي بيانات أو معلومات، بحكم أنه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الإدارة الخارجية عن توفير كل ما يحتاجه المراجع الخارجي.

إذن وجود ارتباط بين آليات الرقابية الداخلية (لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، الرقابة الداخلية..الخ) والخارجية (المراجعة الخارجية،..الخ) لمفهوم حوكمة الشركات يعمل باتجاه التفعيل الجيد لحوكمة الشركات، ولذلك فانه كل ما يكون هناك تعاون وارتباط بينهم بشكل كبير فان ذلك حتما سيعزز التحكم في الشركة، مما يسمح بتجسيد رقابة الأطراف ذات المصلحة على الشركة، كما إن هذه الآليات من الأفضل أن تعمل فيما بينها لتغطية النقائص التي يمكن إن تنجر عن إحدى آلياتها، وهو ما تسعى إليه حوكمة الشركات من خلال العمل على التنسيق بين آلياتها.

5- أهمية التنسيق بين الآليات الرقابية الحوكمية الداخلية والخارجية

كما أشير إليه سابقا فأن المراجعة الخارجية احدى أهم الآليات الرقابية لمفهوم حوكمة الشركات، وفي إطار حوكمة الشركات لابد أن يكون هناك تكامل بين هذه الآليات الرقابية، لذلك تعمل المرجعة الخارجية على إخفاء عجز الآليات الرقابية الأخرى لحوكمة الشركات، كل هذا يأتي من خلال قيام المراجعة الخارجية بلعب أدوار من عدة نواحي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:[59]

- المراجعة الخارجية تساهم في تحسين العلاقة الموجودة بين الشركة والأسواق الخارجية، باعتبار هذه الأخيرة آلية من الآليات الرقابية لحوكمة الشركات، وذلك من خلال الزيادة في مصداقية المعلومات المنتجة من طرف إدارة الشركة والموجهة إلى هذه الأسواق.
- فيما يخص التقارير المالية تلعب المراجعة الخارجية دورا مهما وذلك في حالة ما إذا كان هناك تلاعب فيها، من خلال المصادقة من طرف المراجع الخارجي ومنحه الثقة فيها.
- دور أخر جوهري فيما يخص إجراءات الحصول على المعلومات من طرف المساهمين حول قدرة الإدارة على التسيير بطريقة وأداء فعّال، حيث أن رأي المراجع الخارجي حول نوعية تحضير الحسابات مهم، من خلاله يضمن بأن المعلومات المالية والمحاسبية عادلة ومنظمة وواضحة، وبالتالي يسمح للمساهمين بالتصويت بالموافقة وقبول تسيير الإداريين بشكل مضمون.
- بالنسبة للرقابة الداخلية يلعب المراجع الخارجي دورا حيويا من خلال إبداء رأيه حول التقرير المقدم من طرف الإدارة، بضمانه أن ما هو موصوف من طرف المسيرين مطابق للواقع فيما يخص إجراءات الرقابة الداخلية.
- للمراجعة دور آخر من خلال تحديد سلطة المسيرين بما يوافق مصلحة الأطراف المختلفة ذات الصلة بالشركة، باعتبارها آلية ملزمة للمسير في التسيير بما يطابق الأطراف أصحاب مصالح.

6- دور الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري

يعد الفساد المالي والإداري من اخطر المشاكل التي تعاني منها الشركات بصفة عامة، سواء القطاع العام والقطاع الخاص، ويتمثل الفساد المالي والإداري بالمكاسب والامتيازات التي يتم الحصول عليها بشكل غير مشروع، وتلعب حوكمة الشركات دورا مهما في معالجة هذه المشاكل، وذلك من خلال مجموعة من الآليات الحوكمية الداخلية والخارجية، حيث في إطار مكافحتها للفساد وفق التنسيق الحوكمي القائم بينها – الآليات الداخلية والخارجية – تقوم بما يلي:[60]

- تقوم لجنة المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات، وكذلك دورها في دعم المراجعة الخارجية من خلال زيادة استقلاليتها، إضافة إلى التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.
- تقوم لجنة المراجعة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية بالتحقيق من كفايته، وفاعلية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، والتي من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أهداف الشركة ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة.
- تقوم المراجعة الداخلية بدور مهم في مفهوم حوكمة الشركات، إذ إنها تعزز هذه العملية من خلال زيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المراجعون الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات العامة، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.

كذلك وجود علاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية بصفة تكاملية – أي وفق متطلبات الحوكمة – من خلال الاستفادة التي تحصل عليها لجنة المراجعة من المراجع الخارجي، من استخدام المعلومات التي تم جمعها عن طريق المراجعين المستقلين في تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للمؤسسة، وأداء الإدارة، وفعالية المراجع الداخلي، يؤثر على إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.[61] إضافة إلى ذلك فان التكامل بينهما يعني وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، مما يعني الحد من مخاطر الرقابة، والحد من تأثير الإدارة – الفساد الإداري- في الضغط عليه وتدعيم استقلاليته وموضوعيته وكفاءته.[62]

إضافة إلى ذلك، فإن الرقابة الداخلية في إطار مفهوم حوكمة الشركات عادة ما تكون مرتبطة بالمراجعة الخارجية، حيث تهتم القوانين خاصة منها القانون الأمريكي **Sarbanes-Oxley**. هذا الأخير حفز على الاهتمام بالرقابة الداخلية إضافة إلى المراجعة الخارجية، حيث إن الأنظمة الرقابية تخفض من خطر خسائر الاحتيال والسرقة – البيئة الخصبة للفساد - مما يؤدي إلى الاستفادة من إعداد التقارير المالية الموثوق بها والأكثر شفافية ومسؤولية.[63] وتتحدد ضرورة الاهتمام بالعلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية على أساس أن هذه الأخيرة تهتم بقياس مدى فاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها الرئيسية وأهدافها التشغيلية، خاصة منها المتعلقة بمجال حماية الأصول والموارد، ويهتم المراجع الخارجي بمدى تأكده من إمكانيات أساليب وأدوات الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية واكتشاف أمرها في الوقت المناسب.[64]

وفي إطار مكافحة الأسباب المؤدية إلى الفساد المالي والإداري يرى Archambeault إن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير.[65] والتي تهيئ البيئة المثلى للفساد المالي والإداري. وفي في السياق نفسه - مكافحة الفساد المالي والإداري- فإنه من الضروري الاهتمام

بالمراجعة الداخلية، التي ترى فيها الهيئات المهنية والتنظيمية أهمية في تفعيل عملية الحوكمة، مثلما أكدته لجنة Cadbury committee على أهمية مسؤولية المراجع الداخلي في اكتشاف ومنع الغش والتزوير،[66] إحدى أهم أوجه الفساد المالي.

وحسب برنامج الأمم المتحدة، الإنمائي فان مراجعة الحسابات – المراجعة الخارجية التي هي احدى آليات حوكمة الشركات – تساهم في مكافحة الفساد من خلال استعراض الأداء والتطبيق الملائم لتدابير المراقبة الداخلية – ويحقق عند الاقتضاء في تطبيق إطار المساءلة من خلال النظم الرئيسية للإدارة داخل المنظمة، إضافة إلى ذلك فان مهمة المراجعة الخارجية في المساهمة في مكافحة الفساد تتحدد باستعراض مستقل للأنشطة المالية والإدارية والتنفيذية، كما يشكل الإشراف الذي يقوم به مكتب مراجعة الحسابات واستعراض الأداء عنصرا رئيسيا في منع الفساد والممارسات الإدارية المنافية للقانون وكشفها.[67]

الخاتمة والتوصيات

تعتبر الرقابة سواء الداخلية المتمثلة في المراجعة الداخلية ولجان المراجعة والرقابية الداخلية، أو الخارجية المتمثلة في المراجعة الخارجية وغيرها، من أهم الآليات الرقابية التي يعتمد عليها مفهوم حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري. ولذلك، يعمل مفهوم حوكمة الشركات على التنسيق بين هذه الآليات الرقابية من خلال تنظيم العمل فيما بينها بما يسمح بتغطية العجز الناجم من عمل هذه الآليات بمفردها، كما يقوم بتحديد أدوارها – الآليات الرقابية- بما يتماشى ومتطلبات هذا المفهوم، وعليه تقوم الآليات الرقابية الداخلية والخارجية في تعزيز الإشراف على الأنشطة والمعاملات المالية والإدارية ومراقبة مدى مطابقتها لمتطلبات الممارسات الإدارية والمالية القانونية، كما أن عمل هذه الآليات مع بعضها وفق متطلبات حوكمة الشركات يزيد من مصداقية وعدالة النتائج المحققة من هذه الشركات، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من مخاطر الفساد الإداري والمالي والحد منها، وعليه توصي هذه الورقة البحثية على العمل في تفعيل هذه الآليات الرقابية وفق متطلبات حوكمة الشركات من خلال تحديد أدوار كل من هذه الآليات وتوضيح نقاط التعامل فيما بينها – التنسيق - في الشركات سواء المنتمية إلى القطاع العام أو الخاص، إضافة إلى تعزيز استقلاليتها بما يمكنها من القيام بأدوارها المنوط بها عملها في تحقيق المساءلة والمحاسبة خاصة في المسائل المتعلقة بالشؤون المالية والإدارية.

الهوامش والمراجع

[1] أمين السد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص: 214.

[2] Oliver WILLIAMSON, «**Corporate Governance**», the Yale law journal, vol.93, N.7, Jan.; 1984, p: 4.

[3] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف، المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات)**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007، ص: 2.

[4] عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007، ص: 17.

[5] أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 132.

[6] Hélène PLOIX, **Gouvernance d'entreprise pour tous, dirigeant, administrateurs et investisseurs**, collection HEC, Paris, 9.:2006, p

[7] Yadong LUO, «**Corporate governance and accountability in multinational enterprises: Concepts and agenda**», Journal of International Management, 11 (2005) ,pp: 1 – 18, p: 2.

[8] Jean TIROLE, «**Corporate Governance**», Econometrica, Vol. 69, No. 1 (Jan., 2001), pp: 1-35, p: 2.

[9] Benoit PIGE, **Gouvernance contrôle et audit des organisations**, Economica, paris, 2008, p:7.

[10] Colin MAYER, «**Corporate Governance Competition and Performance**», Journal of Law and Society, Vol. 24, No. 1, (Mar., 1997), pp: 152-176, p: 4.

[11] عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص ص: 23- 24.

[12] احمد مخلوف، **الأزمة الخارجية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة الخارجية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 20 و21 أكتوبر، 2009، ص: 10.

[13] عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص: 77.

[14] Hélène PLOIX, **Op-cit**., 2006, pp:17-31.

[15] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص:247.

[16] **مكافحة الفساد لتحسين إدارة الحكم**، شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مكتب السياسات الإنمائية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP، الأمم المتحدة، نيويورك، 1998/12/13، ص 9.

[17] عباس حميد التميمي، **آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة**، من الموقع الالكتروني www.4sherd.Com، تاريخ الاطلاع (2012/02/03)، ص 9.

[18] عباس حميد التميمي، **المرجع نفسه**، ص 10.

[19] حسان بن صالح المعتاز، «**أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون (Enron) و الدروس المستفادة**»، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية، مجلد رقم: 22، العدد الأول، 2008، ص: 7.

[20] حسن عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمرك، 2010, ، ص: 31.

[21] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 141.

[22] حسن عبد الجليل آل غزوي، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص 32.

[23] عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص 145.

[24] حسن عبد الجليل آل غزوي، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 33.

[25] رشا حمادة، «**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**»، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد رقم 26، العدد الثاني، 2010، ص: 99.

[26] نور الدين مزياني والعياشي زرزار، **إدارة المخاطر في ظل حوكمة الشركات**، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في الشركات، جامعة عنابة، الجزائر، 18-2009/11/19، ص: 5.

[27] رشا حمادة، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 102.

[28] Louis BRAIOTTA et al, **The Audit Committee Handbook**, published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, fifth edition, 2010, pp: 6-7.

[29] Yadong LUO, **Op-cit**., 2005, p:11.

[30] Joseph V. Carcello and Terry L. Neal, «**Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals following "New" Going-Concern Reports**», the accounting review, vol. 78, No. 1, January 2003 pp. 95-117, p: 96.

[31] أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 285.

[32] عيد بن حامد الشمري، **دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية**، الندوى الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010، ص: 12.

[33] Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de L'audit Interne**, édition d'organisation groupe eyrolles, paris, 2010, p134.

[34] حسين أحمد الدحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 276.

[35] Benoit BIGE, **Op-cit**., 2008, p: 147.

[36] Jacques RENARD, **Op.cit**., 2010, p: 36.

[37] محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص: 126.

[38] Jauquieues MIECHEL, Sarint, DENIS, **Manuel de l'audit et des systèmes de management à l'usage des auditeurs et des audités**, La Plins Afnor, France, 2006, p:103.

[39] عيد بن حامد الشمري، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص 11.

[40] Eustache EBONDO WA MANDZILA, **Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques**, Ecole de Management, Euromed Marseille, Cahier de Recherche N°17- 2007, p:3.

[41] Olivier HERRBACH, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université Des Sciences Sociales – Toulouse I, France, 2000, p:22.

[42] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص: 39.

[43] Louis BRAIOTTA et al, **The Audit Committee Handbook**, Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Fifth Edition., 2010, p:82.

[44] Ludovic DONNADIEU, **Audit externe des institutions de micro finance: guide pratique**, volume 1, Série outil technique N°3, Dumas, Saint-Etienne, France, 2000, p:7.

[45] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 33.

[46] عبد الوهاب نصر علي ومحمد السيد شحاتة السيد، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص ص: 100-101.

[47] Louis BRAIOTTA et al, **Op-cit**., 2010, pp: 6-7.

[48] Yadong LUO, **Op-cit**., 2005, p:11.

[49] Joseph V. Carcello and Terry L. Neal, «**Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals following "New" Going-Concern Reports**», the accounting review, vol. 78, No. 1, January 2003 pp. 95-117, p: 96.

[50] أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 285.

[51] عيد بن حامد الشمري، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 12.

[52] John C. Coates IV, «**the Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act**», The Journal of Economic Perspectives, Vol. 21, No. 1 (Winter, 2007), pp. 91-116, p:92.

[53] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص ص: 346-347.

[54] Hervé STOLOWY, et al, «**Audit financier et contrôle interne. L'apport de la loi Sarbanes-Oxley**», Revue française de gestion, n° 147, pp: 133 -143, 2003, p:137.

[55] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 349.

[56] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص ص:87-88.

[57] Tariq HASSAN, **Corporate Governance and Role of Auditors**, Speech made at the ACCA Centenary Conference held in Lahore University of Management Sciences on 10 May 2004, p:2.

[58] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص ص:142-143.

[59] David CARASSUS, Nathalie GARDES, **Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations**, Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, 29-30 septembre 2005, pp: 11-17.

[60] عباس حميد التميمي، **مرجع سبق ذكره، ص**: 12-13.

[61] أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 285.

[62] عيد بن حامد الشمري، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 12.

[63] John C. Coates IV, **Op-cit**, 2007, p: 92.

[64] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص ص:87-88.

[65] Archambeault, Deborah S., **The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting**, Evidence from SEC Enforcement Cases , Nov. 2002, p. 8.

[66] Cadbury Committee, **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance** , London ,Gee and Co. ltd. , 1992, p: 30.

[67] برنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP، **مرجع سبق ذكره**، 1998، ص: 23.